

Costo orario industriale in una PMI: l'esperienza di CMG S.p.A.

di Andrea Panizza (*)

STUDIO
IMPRESA
CONSULENTI DI DIREZIONE AZIENDALE

Una corretta quantificazione del costo di prodotto rappresenta uno dei più importanti fattori di successo dell'impresa. Indipendentemente dal tipo di modello produttivo presente in azienda, una puntuale analisi dei costi riconducibili al normale svolgimento dell'attività rappresenta un importante elemento di controllo della gestione. Con il presente contributo si provvede a descrivere l'impostazione di un sistema di controllo, finalizzato al monitoraggio dei costi aziendali ed alla determinazione del costo orario di ogni fase di lavorazione interna, applicato in una PMI operante nel settore meccanico.

Introduzione

Nonostante nelle PMI italiane sia in aumento la sensibilità alle problematiche legate al controllo dei costi aziendali, apertura indotta frequentemente dal perdurare dello stato di crisi dell'economia, il divario in termini di qualità dei sistemi organizzativi di controllo interno rispetto alle grandi imprese è sostanziale. Caratteristica solitamente riscontrabile, in particolar modo nelle piccole o micro imprese, è la presenza di un servizio amministrativo che si occupa in modo prevalente della tenuta della contabilità generale e dell'assolvimento degli adempimenti obbligatori (tipicamente di natura fiscale), delegando al consulente esterno l'elaborazione della reportistica direzionale o, ancor più frequentemente, tralasciando completamente questo aspetto. Prevedere l'implementazione di una contabilità analitica svolta in forma «contabile» potrebbe rappresentare un aggravio, in termini di tempo e professionalità da destinare, non sempre ammissibile da parte del piccolo imprenditore. Compromesso accettabile è spesso quello di prevedere l'applicazione di un sistema che parta da un efficace utilizzo delle funzionalità messe a disposizione dal *software* gestionale, utilizzato per le registrazioni di contabilità generale, che consenta anche la rilevazione delle manifestazioni economiche per centro di costo

(CdC), opportunamente integrato con l'utilizzo di strumenti di calcolo «esterni» quali il foglio elettronico di Excel.

Il contesto aziendale

CMG S.p.A. è una PMI operante dal 1979 nel settore meccanico specializzata nella progettazione e realizzazione di macchinari (granulatori) impiegati nella macinazione della plastica, dei metalli leggeri e del legno. La società ha anche una seconda divisione aziendale dedicata alla realizzazione di testate a iniezione per conto di un unico committente. Proprio per essere in grado di definire il costo sostenuto per la realizzazione dei prodotti (granulatori e testate) con un certo grado di precisione, e conseguentemente intraprendere comportamenti che favoriscano al meglio l'applicazione di politiche aziendali (ad esempio di *pricing*) da parte del management, la società ha da molti anni implementato un sistema di controllo di gestione e contabilità analitica, sufficientemente semplice, che prevede la:

– localizzazione dei costi fissi diretti e indi-

Nota:

(*) Partner Studio Impresa Spa - Consulenti di Direzione, Revisore Contabile, Vice Presidente A.P.R.I. - Associazione Professionisti Risanamento Imprese

retti ai singoli CdC (produttivi, ausiliari alla produzione, a spese generali);

- determinazione del costo orario per singolo CdC produttivo ottenuto sulla base delle ore/uomo impiegate all'interno degli stessi;
- determinazione dell'incidenza delle spese generali sulla «messa in lavoro»;
- produzione di reportistica periodica (trimestrale) di natura economico-finanziaria, tra cui Conto Economico (nelle configurazioni a valore aggiunto, costo del venduto e margine di contribuzione), Stato Patrimoniale (finanziario e gestionale), rendiconto finanziario, indici di bilancio, modelli previsionali di situazioni di *default* (ad esempio PMI Z-score, EM-score, ecc.), analisi degli scostamenti rispetto al budget. La reportistica viene elaborata sia a livello aziendale che per singolo business.

Il sistema di analisi dei costi

Nella fase iniziale di impostazione del sistema di determinazione dei costi sono state svolte adeguate analisi delle circostanze dell'ambiente e del mercato in cui si trovava ad operare l'impresa, nonché delle condizioni presenti al suo interno. Questi aspetti, pur fondamentali per un'efficace impostazione del sistema, sono stati volutamente tralasciati nel presente contributo, per porre l'attenzione principalmente sugli aspetti di natura «contabile». Avendo come obiettivo la determinazione del costo orario delle principali lavorazioni svolte internamente, in modo da favorire una puntuale definizione del costo di prodotto, si è provveduto ad individuare, in successione logica, le seguenti attività:

- a) impostazione del piano dei conti;
- b) definizione del piano dei centri di costo (CdC);
- c) identificazione degli elementi di costo da includere nel calcolo e dei criteri di localizzazione dei costi nei CdC;
- d) attribuzione dei costi dei CdC ausiliari alla produzione ai CdC produttivi, in seguito all'idonea identificazione di opportune basi di ripartizione;
- e) determinazione del costo orario industriale di ogni CdC produttivo;
- f) determinazione dell'incidenza dei costi dei CdC a spese generali sulla «messa in lavoro»;
- g) imputazione dei costi all'oggetto di calcolo

tramite l'aggiornamento delle singole distinte basi di prodotto.

Impostazione del piano dei conti

Nel progettare il nuovo piano dei conti la società ha definito uno strumento che fosse in grado di soddisfare sia le necessità della contabilità generale, derivanti da quanto imposto dalla normativa civilistica e fiscale, sia quelle di natura più interna, riconducibili alla produzione di informazioni per il mantenimento del sistema di contabilità analitica. La configurazione del piano dei conti è pertanto il più possibile conforme alla struttura del bilancio d'esercizio, previsto dal legislatore civilistico, in presenza, a livello di singolo sottoconto, di un elevato grado di analiticità. Il piano dei conti così ottenuto risulta pertanto in grado di soddisfare le esigenze di registrazione delle operazioni di gestione sia con un criterio di «natura» (richiesto dal legislatore) che di «destinazione» (necessario ai fini del controllo interno). Al fine di favorire la corretta imputazione dei costi aziendali, da parte del servizio amministrativo, si è provveduto alla realizzazione di tavola sinottica nella quale vengono fornite, a fronte di ogni singolo sottoconto di cui al Conto Economico, informazioni quali:

- indicazione dell'eventuale allocazione del costo a CdC;
- CdC potenzialmente destinatari del costo;
- criteri da seguire nell'allocazione del costo.

Definizione del piano dei centri di costo

La «mappatura» dell'azienda nelle diverse tipologie di CdC (produttivi, ausiliari alla produzione, a spese generali) è risultata quasi naturale al termine di un'accurata analisi del processo produttivo. I CdC produttivi, generalmente coincidenti con i vari reparti nei quali vengono svolte le attività di trasformazione delle materie prime e semilavorati in prodotti, nonché ogni altra attività a supporto di tale processo, nel caso di CMG S.p.A. sono stati identificati in:

- macchine utensili 1;
- macchine utensili 2 (centro di lavoro 2);
- montaggio granulatori;
- montaggio testate;
- saldatura;
- lavaggio e verniciatura;
- controllo qualità;

- confezionamento;
 - ufficio tecnico (per le attività di applicazioni speciali espressamente richieste dai clienti).
- I CdC ausiliari alla produzione, rivestendo un ruolo di supporto alla produzione senza svolgerla direttamente, sono stati identificati in:
- magazzino;
 - servizi comuni officina/manutenzioni;
 - trasporti;
- I CdC a spese generali, nei quali vengono svolte tutte le attività non direttamente riconducibili al processo produttivo, sono stati individuati nei seguenti:
- direzione aziendale;
 - direzione produzione - ufficio acquisti;
 - direzione produzione - gestione commesse;
 - ufficio tecnico (prototipi/modifiche a completamento);
 - gestione sala prove;
 - servizio commerciale;
 - amministrazione finanza e controllo;
 - servizi generali;
 - assicurazione qualità.

Identificazione degli elementi di costo e criteri di localizzazione

Si possono riconoscere le seguenti due differenti tipologie di costi:

- i costi che vengono attribuiti ai singoli CdC sono i cosiddetti costi indiretti rispetto al prodotto;
- i costi diretti rispetto al prodotto (ad esempio materie prime e lavorazioni esterne) vengono, invece, immediatamente attribuiti al prodotto stesso.

I costi che in CMG S.p.A. vengono attribuiti a CdC sono schematizzati nella Tavola 1.

In particolare, si tratta delle seguenti tipologie di costi:

- 1) costi del personale
 - salari e stipendi;
 - oneri sociali;
 - acc.ti a TFR;
 - ratei per ferie non godute;
 - ratei per 13^a maturata.

La localizzazione di questa tipologia di costi, riferibile a quelli sostenuti per i dipendenti

Tavola 1 - Attribuzione dei costi ai rispettivi CdC

N	SOTTOCONTI	C.D.C.	Produttivi	Ausiliari	A Spese Generali
1	01-SALARI DIRETTI		0	0	0
0	102-ONERI/CONTRIBUTI		0	0	0
0	TOT. SALARI		0	0	0
2	201-STIPENDI DIRETTI		0	0	0
0	202-ONERI/CONTRIBUTI		0	0	0
0	TOT. STIPENDI		0	0	0
3	301-F.E.M./ILLUMINAZIONE		0	0	0
0	302-ACQUA		0	0	0
0	303-RISCALDAMENTO		0	0	0
0	TOT. ENERGIE		0	0	0
4	401-ATTREZZI/UTENSILI		0	0	0
0	402-OLI-LUBR.-COMBUSTIBILI		0	0	0
0	403-MATER.TECNOLOGICO		0	0	0
0	404-MATER. MANUTENZIONE		0	0	0
0	405-MAT.PROT.ANTINFORTUN.		0	0	0
0	406-MAT.AUSILIARIO/VARIO		0	0	0
0	TOT. CONSUMI		0	0	0
5	501-IMMOB./IMP.GENERICI		0	0	0
0	502-ATTREZZ./IMP.SPECIFICI		0	0	0
0	503-MOBILI/ARREDI/M.CONT.		0	0	0
0	504-AUTOMEZZI/AUTOV.DA TRASP.		0	0	0
0	505-IMMOB.IMMATERIALI		0	0	0
0	TOT. AMMORTAMENTI		0	0	0
6	601-MANUTENZ./RIPARAZ.EST.		0	0	0
0	602-PRESTAZIONI DI TERZI		0	0	0
0	TOT. MANUT. E PREST. DI TERZI		0	0	0
	700-MENSA DIPENDENTI		0	0	0
	800 - COSTI GENERALI SPECIFICI		0	0	0

operanti nei CdC produttivi o ausiliari alla produzione, viene effettuata sulla base delle ore effettivamente prestate dai singoli addetti, rilevabili dai «rapporti di scarico ore» effettuati, nel caso di CMG S.p.A., tramite timbratura elettronica (badge). I dipendenti operanti a favore dei CdC a spese generali non applicano forme particolari di monitoraggio delle ore lavorate, ma vengono attribuiti direttamente ai singoli CdC di riferimento. L'inserimento in appositi fogli elettronici di Excel delle ore mensilmente prestate dai dipendenti a favore dei singoli CdC, consente la successiva ripartizione dei costi da utilizzare per la registrazione in contabilità.

2) Energie

- energia elettrica;
- gas;
- acqua.

La localizzazione di costi di energia elettrica avviene sulla base di elementi quali la potenza assorbita dagli impianti e macchinari impiegati nei singoli CdC (ove possibile la quantificazione con un certo grado di precisione) oppure in alternativa applicando percentuali definite dalla direzione di produzione (ove non sia possibile ottenere un dato supportato da elementi tecnici certi). Allo stesso modo, i costi riconducibili al gas impiegato nel processo produttivo vengono attribuiti a quei CdC nei quali vengono effettuati i maggiori consumi (anche in questo caso si tratta di costi quantificati sulla base di elementi tecnici o percentuali identificate dalla direzione di produzione). I consumi di gas per il riscaldamento dei locali (reparti ed uffici) vengono invece attribuiti ai singoli CdC in proporzione ai metri cubi riscaldati.

3) Materiale consumabile;

- attrezzi e utensili;
- oli - lubrificanti - combustibili;
- materiale di manutenzione;
- materiale di protezione/antinfortunistica;
- materiale ausiliario vario.

Questi costi vengono allocati ai CdC all'interno dei quali se ne verifica il consumo (ad esempio, l'acquisto delle bobine di filo per la saldatura viene direttamente attribuito al CdC saldatura). Normalmente l'attribuzione di queste tipologie di costi ai singoli CdC viene effettuata dalla Direzione di Produzione sulla base del documento contabile (fattura).

4) Ammortamenti di:

- fabbricati/impianti generici;
- attrezzature/impianti specifici;
- mobili e arredi/macchine elettrocontabili;
- automezzi/autoveicoli da trasporto;
- immobilizzazioni immateriali (ad esempio *software*).

Anche in questo caso si assiste ad una forte integrazione del servizio amministrativo con la direzione di produzione in quanto, solitamente, è quest'ultima a fornire indicazioni riguardo i CdC nei quali sono utilizzati gli impianti, i macchinari e le attrezzature, incluso i casi nei quali un bene viene attribuito al servizio di più CdC. Nell'attribuzione dei costi dell'ammortamento dei fabbricati si è fatto riferimento alle superfici ricoperte da ogni CdC. La gestione operativa del tutto avviene utilizzando il modulo relativo alla gestione del libro cespiti che consente l'attribuzione, in capo ad ogni singolo bene, di una o più destinazione a CdC.

Si ha pertanto che le quote di ammortamento, utilizzate ai fini della contabilità analitica, sono calcolate sulla base dello stesso piano di ammortamento impiegato ai fini della redazione del bilancio civilistico (con applicazione delle percentuali di ammortamento previste dalla normativa fiscale), e ulteriormente allocate ai singoli CdC nei quali avviene l'utilizzo dei beni.

5) Manutenzioni e prestazioni di terzi:

- manutenzioni e riparazioni esterne;
- prestazioni di terzi (ad esempio consulenze tecniche).

L'allocazione di questi costi avviene sulla base dell'identificazione del CdC a favore del quale è stata effettuata la prestazione. Si ha pertanto che i costi di manutenzione effettuata su di uno specifico impianto (ad esempio una cabina di verniciatura) verranno attribuiti al CdC nel quale lo stesso viene utilizzato (ad esempio il CdC lavaggio e verniciatura).

6) Costi generali (tra i quali):

- assicurazioni (le assicurazioni industriali vengono direttamente attribuite ai CdC produttivi solo qualora si riferiscano a rischi su materie prime e semilavorati o su impianti produttivi);
- spese telefoniche;
- compensi agli amministratori;
- compensi collegio sindacale;
- costi per l'elaborazione dei cedolini paghe;

- costi di pubblicità;
- costi per ospitalità e rappresentanza;
- bolli automezzi;
- spese di pulizia;
- corsi e convegni;
- ecc.

Le modalità di localizzazione dei costi generali variano a seconda dei singoli elementi di costo. Ad esempio:

- i costi delle assicurazioni vengono attribuiti ai CdC nei quali sono allocati i beni assicurati o al CdC servizi generali nel caso di assicurazione che si riferisce a un rischio difficilmente riconducibile a specifico CdC (ad esempio assicurazione furto e incendio);
- i costi per compensi agli amministratori sono generalmente localizzati nel CdC direzione aziendale. Qualora gli stessi si dedicano anche ad attività direttamente riconducibili al processo produttivo (tipico nelle realtà di limitate dimensioni in cui l'imprenditore/amministratore è di fatto un «produttivo»), la quota parte del costo riconducibile al tempo impiegato all'interno di CdC produttivi o ausiliari viene agli stessi attribuito, alla stregua di qualsiasi altro dipendente;
- i costi per l'elaborazione dei cedolini paga

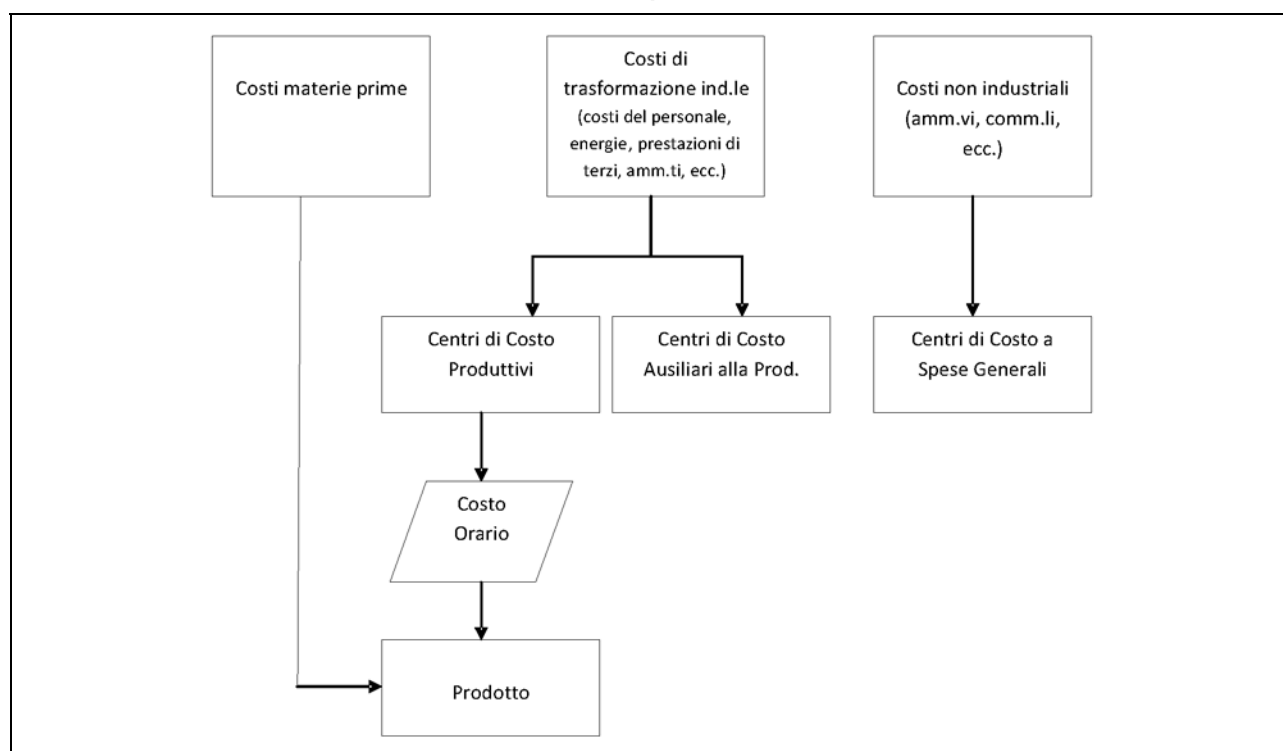
vengono direttamente attribuiti al CdC servizi generali in quanto, considerati gli importi generalmente non ingenti, si ritiene superfluo una loro localizzazione sulla base dell'appartenenza dei dipendenti ai singoli CdC;

- i costi di pubblicità vengono localizzati direttamente al CdC servizio commerciale;
- i costi di pulizia sono attribuiti sulla base delle superfici utilizzate da ogni CdC.

Attribuzione dei costi dei CdC ausiliari alla produzione ai CdC produttivi

Nell'impostazione del sistema aziendale di controllo, finalizzato alla definizione del costo di prodotto, non è stata prevista l'attribuzione dei costi dei CdC a spese generali ai CdC ausiliari e produttivi. Si ha pertanto che i costi registrati nei singoli CdC a spese generali non concorrono alla formazione del costo orario industriale dei singoli CdC produttivi (e quindi nemmeno alla determinazione del costo di prodotto, se non in un secondo momento e comunque, extracontabilmente). L'applicazione di questo metodo di determinazione del costo di prodotto presuppone la distinzione tra costi diretti (variabili o fissi) e costi indiretti (si veda Tavola 2); i

Tavola 2 - Schema di determinazione del costo di prodotto



primi sono rappresentati dai costi di materie prime, semilavorati, lavorazioni esterne e costi fissi specifici dei CdC produttivi e ausiliari alla produzione; i secondi dai costi fissi di natura amministrativa, commerciale o generale.

Con l'applicazione di questo metodo (esclusione dei costi dei CdC a spese generali) può ritenersi soddisfatto il principio contabile nazionale n. 13 e lo IAS n. 2, in quanto il costo del prodotto risulta esclusivamente formato da costi di natura industriale; ne consegue che anche la valorizzazione delle rimanenze risulta correttamente determinata in quanto inclusiva, oltre che dei costi diretti variabili, anche dei costi fissi di cui ai CdC produttivi e ausiliari. Tali costi risultano infatti attribuiti al prodotto sotto forma di ore di lavorazione interna valorizzate sulla base del costo orario calcolato per ogni singola lavorazione (coincidente con i CdC produttivi).

I criteri (*cost driver*) applicati per l'attribuzione dei costi dei CdC ausiliari alla produzione ai CdC produttivi sono riconducibili alle ore di manodopera prestata, alle superfici coperte o ad attribuzioni forfettarie effettuate sulla base di valutazioni dell'imprenditore (ad esempio i costi di cui al CdC magazzino vengono attribuiti ai CdC produttivi, interessati dalle attività di movimentazione materie prime e semilavorati, sulla base di percentuali forfettariamente individuate dal direttore di produzione, in assenza, nel caso di CMG S.p.A., di riscontro oggettivo, stante la molteplicità di movimentazioni svolte all'interno del magazzino non riconducibili facilmente ai vari CdC produttivi).

Determinazione del costo orario industriale di ogni CdC produttivo

La determinazione del costo orario dei singoli CdC produttivi avviene rapportando il totale dei relativi costi (inclusivi di quelli derivanti dai «ribaltamenti» dei costi di competenza dei CdC ausiliari) al numero di ore di manodopera effettivamente prestate, nel corso del periodo di riferimento, all'interno degli stessi CdC produttivi. Nel caso in cui in un CdC produttivo sia presente un elevato grado di automazione, rispetto all'intervento delle ore-uomo, come base di ripartizione potrà essere applicato il numero delle ore

di funzionamento dei macchinari impiegati nel processo.

La quantificazione dell'ammontare delle ore da utilizzare come base di ripartizione dei costi dei CdC produttivi può risentire dell'effetto dei periodi nei quali si sono svolte minori attività all'interno dei CdC produttivi a favore di quelli ausiliari. A fronte di cali di produzione, la manodopera interna (comunque a disposizione) viene solitamente impiegata in maggiori attività di manutenzioni di impianti e fabbricati (CdC ausiliario servizi comuni officina/manutenzioni). In questi casi si assisterebbe, pertanto, ad un potenziale innalzamento del costo orario industriale dei CdC produttivi, risentendo dell'effetto derivante dal «ribaltamento» dei costi dei CdC ausiliari, e della conseguente suddivisione dei costi totali sulla base delle sole ore «scaricate» nei CdC produttivi. Al contrario, in presenza di incremento delle ore attribuite ai CdC produttivi il costo orario industriale diminuirebbe (per via del miglior assorbimento degli altri costi fissi). I costi di prodotto, e conseguentemente la valorizzazione delle rimanenze, risulterebbero pertanto influenzati da tale andamento. Al fine di evitare non pertinenti attribuzioni dei costi generali di produzione ai prodotti, occorre procedere ad una loro attribuzione tenendo conto, così come previsto dai Principi Contabili Nazionali e Internazionali, del «livello normale di produzione», ovvero sulla base di dati consuntivi (avendo come riferimento la «capacità produttiva normale» degli impianti). Nella Tavola 3 viene riportato il «Quadro riepilogo spese per CdC».

Determinazione dell'incidenza delle spese generali sulla «messa in lavoro»

Contestualmente alla determinazione del costo orario industriale dei singoli CdC produttivi, generalmente con cadenza trimestrale, si procede alla determinazione dell'incidenza delle spese generali sulla «messa in lavoro». Lo schema rappresentato nella Tavola 4 evidenzia, con un esempio, il criterio con il quale si procede a questa elaborazione.

In particolare, si procede identificando i costi movimentati nei CdC a spese generali così come risultante dal «Quadro riepilogo spese per CdC» e successivamente rapportando gli stessi alla cosiddetta «messa in lavoro».

Con il termine di «messa in lavoro» deve intendersi il risultato di Rimanenze iniziali + acquisti – rimanenze finali.

Fanno parte della messa in lavoro:

- le materie prime;
- i semilavorati;
- i prodotti commerciali, materiale elettrico, particolari finiti a disegno, ecc;
- le lavorazioni esterne;
- le lavorazioni interne (coincidenti con i costi di cui ai CdC produttivi e ausiliari alla produzione).

Questo indicatore è necessario per comprendere in che misura i costi che non contribuiscono alla determinazione del costo di produzione (ed alla valorizzazione delle rimanenze) incidono sullo stesso. Questa informazione è indispensabile per la determinazione del prezzo di vendita dei singoli prodotti, come nell'esempio della Tavola 5.

Per fornire un'indicazione dell'incidenza delle spese generali «più ampia» rispetto a quella testé descritta, in CMG S.p.A., si provvede

a definire un'ulteriore configurazione di costo che includa oltre ai costi di cui ai CdC a spese generali anche la componente finanziaria, quella fiscale e in certi casi, quella straordinaria. Si provvede inoltre alla determinazione dell'incidenza delle spese generali sul fatturato, pur risultando questo indicatore sicuramente più fuorviante rispetto alla «messa in lavoro», in quanto risente dei margini applicati nel periodo oggetto di analisi.

Imputazione dei costi all'oggetto di calcolo tramite l'aggiornamento delle singole distinte basi di prodotto

La periodica determinazione dei costi orari dei singoli CdC produttivi consente l'aggiornamento delle distinte basi di prodotto all'interno del software di gestione della produzione. In particolare, i costi orari dei singoli CdC produttivi (a parte l'ufficio tecnico) vanno ad adeguare le singole distinte basi nella componente relativa ai costi delle lavorazioni interne. Si ha quindi che, nel momento in

Tavola 4 - Esempio di incidenza delle spese generali sulla «messa in lavoro»

	granulatori	testate	totale
TOTALE CENTRI DI COSTO A SPESE GENERALI	1.377.063	329.702	1.706.765
A TOTALE SPESE GENERALI	1.377.063	329.702	1.706.765
1- MATERIE PRIME e SEMILAVORATI	329.387	102.853	432.240
B TOTALE MATERIE PRIME	329.387	102.853	432.240
2- PRODOTTI COMMERCIALI	298.993	94.618	393.611
3- MATERIALE ELETTRICO	259.891	-	259.891
4- VERNICI E SOLVENTI	26.041	1.644	27.684
5- PARTICOLARI FINITI A DISEGNO	787.729	52.022	839.751
6- IMBALLAGGI	12.126	-	12.126
7- VITERIA E BULLONERIA	22.409	5.117	27.526
C TOTALE F.A. E COMMERCIALI	1.407.188	153.401	1.560.589
D LAVORAZIONI ESTERNE	675.848	287.693	963.541
E LAVORAZIONI INTERNE	933.564	181.008	1.114.572
B+C+D+E TOTALE MESSA IN LAVORO	3.345.986	724.956	4.070.942
INC. SP. GENERALI (%)			
SG1=A/E	148%	182%	153%
SG2=A/(E+D)	86%	70%	82%
SG3=A/(E+D+B)	71%	58%	68%
SG4=A/(E+D+B+C)	41%	45%	42%

cui viene inserito un nuovo ordine di produzione, lo stesso ordine acquisisce i costi presenti in distinta base in quel preciso momento e li mantiene fino all'avvenuta realizzazione del prodotto. Elemento di criticità può essere rappresentato dalla sfasatura temporale che si crea fra il momento della determinazione del costo orario industriale, sulla base dei costi effettivi, e il momento in cui lo si utilizza; si ha infatti che l'elaborazione del costo orario industriale, calcolato sulla base dei costi effettivi al 31 dicembre si conclude non prima di febbraio dell'esercizio successivo. Il suo utilizzo non inizia, pertanto, prima di questa data. Gli effetti non sono secondari in quanto la valorizzazione delle rimanenze risente della «costificazione» dei prodotti le cui lavorazioni interne sono valorizzate utilizzando un costo orario aggiornato al trimestre precedente. Questo potrebbe portare, soprattutto a causa degli ammortamenti (variabili a seconda dell'entità dei programmi di investimento previsti nei singoli anni), anche a sensibili differenze, pur in costanza di metodo applicato nel tempo.

Unico modo per poter attenuare questo disallineamento, stante anche l'impossibilità di procedere a fine anno ad un ricalcolo dei costi di prodotto sulla base dei costi orari

determinati al termine dell'esercizio, è procedere alla determinazione dei costi orari industriali con una cadenza ravvicinata nel tempo (almeno trimestrale). Con questa periodicità la determinazione del costo dei prodotti (e la conseguente valorizzazione delle rimanenze) sarebbe, almeno per parte dell'esercizio, effettuata sulla base dei dati effettivi risultanti ad una certa data dell'esercizio stesso in corso.

L'effetto dell'applicazione differita dei costi orari al prodotto viene comunque mitigato, nel caso di CMG S.p.A., nel contesto della valorizzazione delle rimanenze di fine esercizio, da due fattori:

- la composizione della distinta base, che, nella maggior parte dei prodotti realizzati evidenzia una componente legata alle materie e lavorazioni esterne sicuramente più elevata di quella rappresentata dalle lavorazioni interne;
- l'applicazione di un costo medio annuale (in CMG S.p.A. il L.I.F.O.).

Si ha infatti che il valore della giacenza a fine periodo di ogni singolo prodotto viene calcolato come media dei carichi effettuati nel periodo da valorizzare. Questo significa che i costi dei singoli carichi non risultano determinanti per la valorizzazione di periodo e

Tavola 5 - Determinazione del prezzo di vendita dei singoli prodotti

	n.	costo / hr	%	Importi
M.P. e semilavorati				8.000
Prod.comm.li, mat.elett., p.f. a disegno, ecc.				20.000
Lavorazioni esterne				5.000
Lavorazioni interne:				
- n. ore di macch.utensili	10	22,97		230
- n. ore di saldatura	20	27,83		557
- n. ore di verniciatura	30	31,63		949
- n. ore di montaggio	100	24,00		2.400
Totale "messa in lavoro" (Costo Industriale)				37.136
Incidenza percentuale delle spese generali			41,0%	15.226
Costo complessivo (escl. componente Fin. e Trib.)				52.361
Margine atteso			25,0%	17.454
Prezzo di vendita				69.815

che le eventuali differenze, rilevate mensilmente nella componente del costo delle lavorazioni interne, vengono attenuate dall'applicazione della media.

A ulteriore conferma di quanto sopra riportato, la soluzione migliore per attenuare questi effetti va ricercata nell'elaborazione di costi orari sempre più ravvicinati nel tempo, pur non dimenticando che, ad esempio, in presenza di calcolo trimestrale, il costo orario al 30 settembre di ogni esercizio verrebbe impiegato, al massimo, nella produzione effettuata negli ultimi due mesi (considerato che il costo orario di settembre verrebbe elaborato non prima della fine di ottobre).

Conclusioni

Il sistema analizzato, pur presentando una serie di limiti oggettivi, soddisfa in modo ef-

ficace le necessità informative dell'azienda nella quale è stato implementato, rappresentando un'ideale soluzione in relazione agli strumenti a disposizione e alle dimensioni aziendali.

La scelta di impostare un sistema di contabilità analitica e controllo di gestione che, pur tenuto a costi consuntivi, sia in grado, attraverso un costante monitoraggio dei costi e frequente produzione di reportistica direzionale, di supportare il management nell'applicazione delle politiche aziendali, conferma che, anche tramite l'utilizzo di un sistema molto semplice (in termini di oneri e attività necessarie per il suo mantenimento) possono essere raggiunti risultati soddisfacenti da contrapporre a quelli ottenibili con l'impostazione di sistemi ben più complessi.

LIBRI

Contabilità aziendale

Disciplina, tecniche di redazione e best practice

a cura di Luciano Marchi

VI Edizione, IPSOA 2009, € 85,00

Il volume offre una completa visione dei riflessi contabili dei vari cicli gestionali d'impresa. Dalla **rilevazione contabile** delle operazioni aziendali alle conseguenze **fiscali**, fino ad arrivare alle sintesi di **bilancio civilistico e gestionale**.

L'articolazione dei capitoli è sviluppata per voci del bilancio civilistico. Per ciascuna voce, gli argomenti sono trattati privilegiando un'impostazione per **Casi pratici** proponendo soluzioni derivanti dalla **prassi aziendale**: numerosissime **rilevazioni contabili, casi numerici ed esempi** fanno del testo uno strumento di lavoro indispensabile per l'attività di tutti i giorni.

Contabilità aziendale è in grado di soddisfare congiuntamente tutte le esigenze conoscitive di professionisti e aziende derivanti da adempimenti tanto **obbligatori** per norma di legge (civilistica o fiscale), quanto **volontari** in chiave gestionale. Sono inoltre presentate **check-list fiscali** per agevolare le verifiche volte alla redazione delle dichiarazioni dei redditi.

Il testo è aggiornato con le novità norma-

tive ed i nuovi **principi contabili**, tenendo conto anche dei cambiamenti apportati dalla **Finanziaria 2009**, dal **decreto anti-crisi** e dalle altre numerose disposizioni fiscali intervenute.

Il Cd-rom

Il Cd-rom, allegato al volume, fornisce un utilissimo software che permette di ottenere il **raccordo tra la contabilità d'impresa ed il bilancio** civilistico-fiscale-gestionale mediante un insieme integrato di prospetti di elaborazione automatica dei dati. È costituito da 13 fogli di excel relativi a: Bilancio civilistico, aspetti fiscali, Bilancio gestionale

Per informazioni o per l'acquisto:

- **Redazione** 02.82476085
- **e-mail:** redazione.amministrazioneefficienza.ipsoa@wki.it
- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa** Tel. 02.82476794 – fax 02.82476403
- **Agenzia Ipsoa di zona** www.ipsoa.it

